

**Audience publique du 10 mai 2012**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28497 du rôle et déposée le 14 avril 2011 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à ..., par laquelle a été introduit un recours à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 février 2011 portant rejet de sa réclamation datée du 1<sup>er</sup> décembre 2010 dirigée contre la décision de refus d'une demande de régularisation des retenues d'impôts sur les salaires pour les années 2008 et 2009;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 mai 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

---

Par courrier du 1<sup>er</sup> décembre 2010, Madame ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre une décision du 8 novembre 2010 du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes refusant de prendre en considération ses demandes en régularisation des retenues d'impôts sur les salaires pour les années 2008 et 2009 au motif que les déclarations pour l'impôt sur le revenu afférentes auraient été introduites de manière tardive.

Par une décision n° C 16337 du 24 février 2011, le directeur refusa de faire droit à la réclamation de Madame ... dans les termes suivants :

*« Duerch d'Schreiwes vum 1. Dezember 2010 huet d'Madame ..., ..., géint d'Décisioun vum Steierbüro vum 8. November 2010 "d'Steiererklärungen 2008 an 2009 net méi z'akzeptéieren", reklaméiert.*

*Am Fall vu méi verschiddenen Reklamatiounen an engem Schreiwes huet den Direkter d'Méiglechkeet des Reklamatiounen an enger Décisioun zesummenzeleeën wann se ähnlech sinn, kompatibel sinn mat enger ordonnierter Prozedur, an net schiedlech sinn fir dat richtegt Ëmgoën mam Gesetz.*

*Deemno ginn des zwou verschidde Reklamatiounen mat dëser Décisioun zesummegeleecht.*

*D'Reklamatioun geint d'Décisioun keng Besteuerung fir 2008 ze man ass zur Zäit eragerecht ginn an an där Form wéi d'Gesetz et verlaangt.*

*Wat d'Joer 2009 ugeet, läit guer keng Décisioun vun engem Steierbüro vir, dowéinst ass déi Reklamatioun nët unzehuelen an der Form.*

*D'Reklamantin ass net domat d'accord, dass hire Steierbüro fir d'Joeren 2008 an 2009 keng Besteuerung gemaach huet, mam Argument, d'Steiererklärungen wieren nom gesetzlechen Délai agerecht ginn.*

*Duerch de § 243 AO (loi générale des impôts — Abgabenordnung) gëtt bei enger Reklamatioun de ganze Steuerfall vum Steierdirekter nei opgerullt (Décisioun C7640 vum 9.9.1991). Ier de Fall am Fong ënnersicht gëtt, muss ënnersicht ginn, ob d'Form agehale gouf (Décisioun C7444 vum 21.5.1993).*

*D'Reklamantin ass der Meenung, dass si fir d'Joeren 2008 an 2009 nach misst besteuert ginn, och wann hir Steuererklärungen leider net am gesetzlechen Délai agerecht goufen.*

*D'Reklamantin hat déi betreffen Akommesteiererklärungen vun de Joeren 2008 an 2009, datéiert op de 25. Oktober 2010, den 2. November 2010 ofginn fir Steieren erëm bezuelt ze kréien.*

*Wann dat besteuert Akommes, wéi an dësem Fall, sech ganz oder deelweis aus Akommes zesummesetzt dat der Lounsteuer ënnërläit, da gëtt no der Virschrëft vum Artikel 153 1. Alinéa vum Akommesteiergesetz (L.I.R.) eng Besteuerung "par voie d'assiette" a fënnef verschiddenen Hypothese gemaach, dovunner véier wou Limite vum Akommes iwwerschratt ginn an eng wou eng besonnesch Hypothese vu kollektiver Besteuerung ginn ass.*

*Am konkrete Fall huet d'Instruktioun erginn, dass weder eng vun dëse véier Limiten iwwerschratt gouf nach déi besonnesch Hypothese vun der kollektiver Besteuerung spillt.*

*Doriwwer eraus seet den 4. Alinéa vum Artikel 153 L.I.R. dass de Steuerpflichtegen, deen net der Besteuerung "par voie d'assiette" ënnërläit, am Sënn vun den Alinéaen 1 bis 3 vum selweschten Artikel, esou eng Besteuerung, op Demande hi ka gemaach kréien fir Akommes dat am Artikel 146 L.I.R. 1. Alinéa, n° 1 an 3, am 2. Alinéa oder am Artikel 152 L.I.R. viséiert ass, oder wann e Verloscht vun enger anerer Akommeskategorie virläit, wat hei och net de Fall war.*

*An dësem konkrete Fall huet d'Reklamantin eng Steuererklärung ofginn, fir "Dépenses spéciales" ugerechent ze kréien. Esou eng Demande kann nëmmen zu engem Zréckbezuelt vu Lounsteuer féieren an ënnërläit de Bestëmmungen vum Artikel 145 L.I.R. an sengen Ausféierungsbestëmmungen vum 9. Maerz 1992.*

*Nom Artikel 17 zweeten Alinéa vun dësen Ausféierungsbestëmmungen muss esou eng Demande fir en "Décompte annuel" bis spëtstens den 31. Dezember no dem Joer, fir dat den Décompte gefrot gëtt, agerecht ginn.*

*Deemno ass an dësem Fall d'Demande vum Joer 2008, déi den 2. November 2010 erakomm ass an op de 25. Oktober 2010 datéiert ass, net an dësem Délai ofgi ginn, dee fir d'Steierjoer 2008 mam 31. Dezember 2009 ofgelaf ass.*

*D'Demande vum Joer 2009, déi den 2. November 2010 erakomm ass an op de 25. Oktober 2010 datéiert ass, war am Délai ofgi ginn, dee fir d'Steierjoer 2009 mam 31. Dezember 2010 ofgelaf ass.*

*De Steierbüro huet des Demande un den zoustânnege Lounsteierbüro viru geleet, deen op den Datum vum 24. November 2010 en Décompte gerechent huet woubäi déi zoustänneg Recette de Betrag net konnt iwwerweisen well si keng Kontosnummer vun der Reklamantin hat.*

*Dës Kontosnummer ass, sou wéi se op der Steuererklärung agedroe ginn ass, am Kader vun dëser Instanz där zoustänneger Recette matgedeelt ginn an de Remboursement ass an der Tëschenzäit geschitt.*

### *DOWÉINST*

*ass d'Reklamatioun géint d'Décisioun vum Steierbüro keng Besteuerung fir 2008 ze man zougelooss,*

*gëtt awer ofgewisen, well se net begrënnt ass,*

*ass d'Reklamatioun irrecevabel wat d'Joer 2009 ugeet well de Steierbüro guer keng Décisioun geholl huet fir d'Besteuerung ze refuséieren. (...) »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 avril 2011, Madame ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 24 février 2011.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que la demanderesse a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre une décision rendue en matière de demande de régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 24 février 2011.

Concernant la recevabilité du recours, en ce qu'il porte sur la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2009, il y a lieu de constater que la décision directoriale du 24 février 2011 fait état de ce que la déclaration pour l'impôt susmentionnée a été prise en considération par le bureau d'imposition ... et que l'excédent d'impôt payé par la demanderesse lui a été restitué. Il résulte de ce qui précède que le recours, en ce qu'il porte sur le refus de la demande de régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel pour l'année 2009, est irrecevable pour défaut d'intérêt à agir dans le chef de la demanderesse, l'intérêt pour agir

étant l'utilité que présente pour le demandeur la solution du litige qu'il demande au juge d'adopter<sup>1</sup>, étant donné que, comme l'a relevé à juste titre le délégué du gouvernement, le bureau d'imposition ... a fait droit à la demande de régularisation de l'impôt sur les salaires pour l'année 2009.

Le recours, en ce qu'il porte sur le refus de la demande de régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel pour l'année 2008, ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il échet de relever que bien que la demanderesse n'ait pas comparu à l'audience des plaidoiries, la procédure devant les juridictions administratives étant essentiellement écrite, elle peut se poursuivre et le présent jugement est réputé être rendu contradictoirement entre les parties dès lors que la requête introductive d'instance a été déposée suivie du dépôt d'un mémoire en réponse<sup>2</sup>.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'après avoir été informée le 30 septembre 2009 par des agents de l'administration des Contributions directes sur l'obligation de déposer une déclaration d'impôt et après s'être vue adresser les formulaires pour les déclarations d'impôt des années 2008 et 2009, elle les aurait déposées le 2 novembre 2010.

En droit, la demanderesse soutient relever de l'article 153 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », de sorte à devoir faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette, dont la demande aurait été faite dans les délais légaux, et sollicite en conséquence la prise en compte de sa déclaration d'impôt pour l'année 2008.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a considéré l'introduction par la demanderesse de sa déclaration d'impôt pour l'année 2008 comme une demande en régularisation de l'impôt sur les salaires, laquelle aurait été introduite tardivement au vu des délais légaux prévus en la matière.

Il est constant en l'espèce que le 2 novembre 2010, la demanderesse a déposé auprès du bureau d'imposition de ... la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 afin de demander une régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel en vue de la prise en considération de dépenses spéciales consistant en des intérêts débiteurs en raison d'un emprunt contracté pour l'acquisition d'un logement lui servant d'habitation personnelle.

Il est encore constant en cause, d'une part, que la demanderesse n'a pas contesté ne pas rentrer dans l'une des catégories de contribuables soumis à l'imposition par voie d'assiette visées par l'alinéa (1) de l'article 153 LIR, et, d'autre part, qu'elle n'a pas formulé de demande en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1er, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Par voie de conséquence, elle ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2008, pas soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 22 mars 2006, n°20355 du rôle, Pas. Adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n°3.

<sup>2</sup> cf. trib. adm. 6 octobre 2004, n°18377 du rôle, Pas. Adm. 2011, V° Procédure contentieuse, n°688 et autres références y citées.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que le dépôt par la demanderesse de la déclaration d'impôt pour l'année 2008 valait demande en régularisation des retenues d'impôts sur les salaires pour l'année 2008, telle que visée à l'article 145 L.I.R.

Aux termes de l'alinéa 2 de l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désigné par le « règlement grand-ducal du 9 mars 1992 », « (...) *Lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte au bureau de la retenue d'impôt qui serait compétent pour l'établissement des fiches de retenue. Les dispositions du paragraphe 86 de la loi générale des impôts sont applicables en cas de dépassement du délai précité. La demande doit être couchée sur un imprimé spécial mis à la disposition de l'intéressé. Les fiches de retenue d'impôt et les pièces à l'appui sont à produire sur demande de l'administration. En cas d'interruption du travail ou de chômage, un certificat documentant cette interruption peut être requis (...)* ».

En l'espèce, le délai pour introduire la demande de régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel pour l'année d'imposition 2008 a expiré le 31 décembre 2009, conformément à l'alinéa 2 de l'article 17 précité du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

Il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande de régularisation des retenues d'impôts sur les salaires pour l'année 2008 a été déposée auprès du bureau d'imposition ... le 2 novembre 2010, partant en dehors du délai prévisé pour formuler une telle demande, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a considéré que la demande a été introduite tardivement.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable en ce qu'il porte sur le refus de la demande de régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel pour l'année 2009 ;

reçoit le recours en réformation en la forme en ce qu'il porte sur le refus de la demande de régularisation de l'impôt sur les salaires par décompte annuel pour l'année 2008 ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 10 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

Sabrina Knebler

Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 10 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif